

COLECCIÓN MONOGRAFÍAS ARANZADI

Consejo de Redacción

JAVIER MOSCOSO DEL PRADO MUÑOZ

Presidente

Fiscal

LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO

Vicepresidente

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

AMALIA IRABURU ALLEGUE

Secretaria

Editora Jefe

MANUEL RAMÓN ALARCÓN CARACUEL

Catedrático de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social

JOSÉ MARÍA ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ

Magistrado de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo

ALBERTO BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO

Catedrático de Derecho Mercantil. Abogado

FRANCESC DE PAULA CAMINAL BADÍA

Abogado

FAUSTINO CORDÓN MORENO

Catedrático de Derecho Procesal. Abogado

EUGENIO GAY MONTALVO

Magistrado del Tribunal Constitucional

JUAN MARTÍN QUERALT

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

LUIS MARTÍN REBOLLO

Catedrático de Derecho Administrativo

JULIO MUERZA ESPARZA

Catedrático de Derecho Procesal

GONZALO QUINTERO OLIVARES

Catedrático de Derecho Penal

ENRIQUE RUBIO TORRANO

Catedrático de Derecho Civil

ANTONIO V. SEMPERE NAVARRO

Catedrático de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social

EUGENIO SIMÓN ACOSTA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA A EXAMEN

Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario

VIOLETA RUIZ ALMENDRAL
Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid

EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA A EXAMEN

Los problemas de la aplicación práctica de la norma
general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los
ámbitos nacional y comunitario

THOMSON

ARANZADI

Primera edición, 2006

© Violeta Ruiz Almendral – 2006
© Editorial Aranzadi, SA

Editorial Aranzadi, SA
Camino de Galar, 15
31190 Cizur Menor (Navarra)

Imprime: Rodona Industria Gráfica, SL
Carretera de Aoiz, kilómetro 3,5
31486 Elcano (Navarra)

Depósito Legal: NA .../2006

ISBN 84-9767-515-0

Reservados todos los derechos. El contenido de esta publicación no puede ser reproducido, ni en todo ni en parte, ni transmitido, ni registrado por ningún sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sin el permiso previo, por escrito, de Editorial Aranzadi, SA.

*A David Ramos Muñoz,
por tantas cosas*

Sumario

Página

LISTADO DE ABREVIATURAS Y REFERENCIA A OTRAS FUENTES DE INFORMACIÓN UTILIZADAS EN EL TEXTO	
INTRODUCCIÓN	

CAPÍTULO I

LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS Y EL CONCEPTO DE FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA

1. Introducción: el fraude a la ley y los principios de justicia tributaria	
2. La interpretación de las normas tributarias en relación con el fraude a la ley	
2.1. Los criterios para interpretar las normas tributarias	
2.1.1. El método de la consideración económica (<i>ökonomische Betrachtungsweise</i>)	
2.1.2. El análisis de la sustancia económica sobre la forma (<i>substance over form</i>)	
2.1.3. La interpretación teleológica y el problema de determinar los fines de los tributos	
2.2. Los criterios de interpretación y la norma de calificación de hechos impositivos contenidos en la Ley General Tributaria	
2.2.1. Significado de la «norma de calificación» de hechos impositivos	
2.2.2. La prohibición de la analogía como problema interpretativo ...	
3. El concepto de fraude a la ley tributaria	
3.1. El papel de una norma general anti-fraude	
3.2. El significado de la denominada «economía de opción»	

CAPÍTULO II

EL «BUSINESS PURPOSE TEST» CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 15 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

1. La relativa novedad de la norma de conflicto: sus elementos esenciales	
--	--

- 1.1. La obtención de una «ventaja tributaria»: la evitación del hecho imponible o minoración de la base o la deuda tributaria
- 1.2. Los actos o negocios «notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido»
- 1.3. La ausencia de «efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal» como test de propósito negocial
2. El significado y la generalización del «business purpose test» como medida anti-elusión
- 2.1. Las limitaciones intrínsecas al *business purpose test* y las distintas vías de superación
- 2.2. Las «Tax Shelter Disclosure Rules» como alternativa a una norma o doctrina anti-fraude
3. Conclusiones para la norma española anti-abuso
- 3.1. El significado objetivo del «propósito de evitar el tributo»
- 3.2. La simulación en materia tributaria y su imposible distinción con el significado actual del fraude a la ley tributaria
- 3.3. El esquema lógico para aplicar la norma de conflicto
4. La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude a la ley tributaria
5. El procedimiento de aplicación de la norma de conflicto

CAPÍTULO III

EL FRAUDE A LA LEY EN EL ÁMBITO COMUNITARIO: POSIBILIDADES Y LÍMITES DE LA APLICACIÓN DE UNA NORMA GENERAL ANTI-FRAUDE NACIONAL

1. Planteamiento del problema: la compleja aplicación de las normas anti-abuso fuera del ámbito estrictamente nacional
2. Los principales factores determinantes de la concepción del fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia del TJCE
- 2.1. Existencia de una «autorización previa» en una Directiva comunitaria
- Ejemplo 1: la interpretación del artículo 1.2 de la Directiva Matriz-filial (Denkavit)
- Ejemplo 2: El fraude a la ley tributaria en las cadenas de fraude en el IVA (Optigen)
- 2.2. Medidas «de control» y normas anti-fraude
- 2.3. El problema de las medidas restrictivas y las medidas discriminatorias
3. Las principales reglas (¿y principios?) sentadas por el TJCE en relación con las medidas y doctrinas anti-fraude
- 3.1. La prohibición de los «impuestos de salida»

3.2. El principio de proporcionalidad aplicado a las medidas anti-fraude .	
3.3. La necesidad de «interpretación conforme» de las normas anti-fraude nacionales con el Derecho comunitario	
3.4. La relación de causalidad y el problema de la <i>artificiosidad</i> en el fraude	
Ejemplo: «Business purpose test» frente a «fundamental freedoms test» (comparación entre los casos «Helferich vs. Germany» y «Leur-Bloem»)	
4. Las consecuencias del concepto de fraude a la ley tributaria del TJCE sobre la aplicación de las normas generales anti-fraude	
BIBLIOGRAFÍA	

Abreviaturas

AA VV	= Autores varios
AEDAF	= Asociación Española de Asesores Fiscales
AJA	= Actualidad Jurídica Aranzadi
AO	= Abgabenordnung
BB	= Betriebs Berater
BFH	= Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Federal Alemán)
BStBl.	= Bundessteuerblatt (Revista, Alemania)
BTR	= British Tax Review (Revista, Reino Unido)
BVerfG	= Sentencia del Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional alemán)
CDI	= Convenio de Doble Imposición
CE	= Comunidad Europea
CEC	= Centro de Estudios Constitucionales (Editorial)
CEE	= Comunidad Económica Europea
CEF	= Centro de Estudios Financieros (Editorial)
CFC	= Controlled Foreign Corporation (Sociedades Extranjeras Controladas)
Cfr.	= Confróntese
CrT	= Carta Tributaria (Revista)
CT	= Crónica Tributaria (Revista)
CTF	= Canadian Tax Foundation (Revista)
CTJ	= Canadian Tax Journal (Revista)
DB	= Der Betrieb (Revista, Alemania)
DFI	= Derivatives and Financial Instruments (Revista, IBFD Holanda)
DO	= Diario Oficial
DStZ	= Deutscher Steuer Zeitung (Revista, Alemania)
EStG	= Einkommensteuer Gesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Alemania)
ET	= European Taxation
FJ	= Fundamento Jurídico
FR	= Finanz-Rundschau (Revista, Alemania)
IBFD	= International Bureau for Fiscal Documentation (Editorial, Holanda)
IFA	= International Fiscal Association (Asociación internacional, con sede en Holanda)
IFS	= The Institute for Fiscal Studies (Institución, Reino Unido)
IRC	= Internal Revenue Code (Código tributario de EE UU)
IstR	= Internationales Steuerrecht (Revista, Alemania)
ITA	= Income Tax-Art
IVA	= Impuesto sobre el Valor Añadido
JT	= Jurisprudencia Tributaria Aranzadi

JUR	= Documento de Jurisprudencia disponible en http://www.westlaw.es y, en su caso, en productos CD/DVD
LGT	= Ley General Tributaria
LRJ-PAC	= Ley Reguladora de Jurisdicción Contencioso-Administrativa y del Procedimiento Administrativo Común
NTJ	= National Tax Journal (Revista, Estados Unidos)
NUE	= Noticias de la Unión Europea (Revista)
OCDE	= Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
pg./pgs.	= Página/páginas
QF	= Quincena Fiscal (Revista)
RCEF	= Revista del Centro de Estudios Financieros (serie verde)
RD	= Real Decreto
RDFyHP	= Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
REDF	= Revista Española de Derecho Financiero (Civitas)
RIW	= Recht der Internationalen Wirtschaft (Revista)
RJ	= Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi
RTC	= Repertorio del Tribunal Constitucional Aranzadi
SAN	= Sentencia de la Audiencia Nacional
SMU L. Rev.	= Southern Methodist University Law Review (Revista, Estados Unidos)
ss.	= siguientes
StAnpG	= Steueranpassungsgesetz (Norma de adaptación tributaria, Alemania)
StbJb	= Steuerberater Jahrbuch (Obra periódica, Alemania)
STC	= Sentencia del Tribunal Constitucional español
STS	= Sentencia del Tribunal Supremo
StuW	= Steuer und Wirtschaft (Revista, Alemania)
SWI	= Steuer und Wirtschaft International (Revista, Alemania)
TC	= Tribunal Constitucional
TCE	= Tratado constitutivo de la Comunidad Europea
TEAC	= Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	= Tribunal Económico-Administrativo Regional
TFI	= Transparencia Fiscal Internacional
TJCE	= Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TLR	= Tax Law Review (Revista, Estados Unidos)
TNI	= TNI (Revista, Estados Unidos)
TPI	= Tax Planning International Review (Revista, Estados Unidos)
TS	= Tribunal Supremo
TSJ	= Tribunal Superior de Justicia
UKHL	= United Kingdom House of Lords (Tribunal, Reino Unido)
UKPC	= United Kingdom Privy Council (Tribunal, Reino Unido)
Vs.	= versus
Vid.	= Véase

Las sentencias del BFH se citan normalmente en su recopilación en el *Bundess-teuerblatt* (BStBl.), siempre en el tomo II. En ocasiones, se incluye además la cita en la Revista *Der Betrieb* (DB). En ambos casos, se indica la fecha seguida de la página [por ejemplo: BStBl. II 1991, 832 ó, la misma Sentencia: DB 1991, 2113].

Asimismo, la búsqueda de jurisprudencia internacional resulta sencilla mediante la utilización de las siguientes fuentes electrónicas:

Las Sentencias recientes del *Bundesfinanzhof* (BFH) pueden obtenerse en la siguiente dirección de internet: <http://www.bundesfinanzhof.de>, y las del *Bundesverfassungsgericht* (BVG), en: <http://www.bundesverfassungsgericht.de>.

Las Sentencias de Estados Unidos citadas pueden encontrarse en: <http://www.law.cornell.edu>, <http://www.findlaw.com>

Las Sentencias de Australia citadas, en: <http://www.aph.gov.au/library/intguide/law/taxlaw.htm>.

Las Sentencias de la *Tax Court of Canada* están disponibles en: http://www.tcc-cci.gc.ca/main_e.htm
<http://www.canlii.org/search.html>

Las de la *Supreme Court of Canada*, en las siguientes páginas
<http://www.scc-csc.gc.ca>
<http://www.lexum.umontreal.ca/csc-scc/en/index.html>

Introducción

Toda introducción cumple también una función de justificación. El autor que presenta su trabajo, debe explicar por qué acometió su realización, o por qué decidió que éste viera la luz, una vez escrito. En este caso dicha función es especialmente pertinente porque no es la primera vez que la autora escribe algo relativo esta materia¹, de ahí que la justificación se concrete en una pregunta directa: ¿qué se pretende ahora con este trabajo?, en definitiva, qué hay de nuevo u original en esta obra. Simplificando mucho, la respuesta es que este trabajo intenta responder a las preguntas que me han suscitado todos los anteriores. En todos ellos he encontrado problemas nuevos, de forma que no ha sido infrecuente la sensación de que, en lugar de responder a las preguntas que me incitaron a acometerlos, sólo era capaz de encontrar preguntas adicionales, con el agravante de que tampoco quedaba muy claro si tan siquiera había podido responder a las que me había formulado en primer lugar.

El fraude a la ley tributaria es sobre todo un problema que surge y se desarrolla en paralelo a los sistemas tributarios. A mayor nivel de sofisticación y complejidad de tales sistemas, mayor será también la de las estrategias de fraude. Por ello, su desarrollo, y también el de las técnicas que pretenden combatirlo, cobraría importancia creciente a partir de la primera Guerra Mundial. Sólo entonces la presión fiscal es lo suficientemente elevada como para hacer rentable el diseño y la generalización –incluso, su promoción– de estrategias sofisticadas de fraude que han proliferado hasta nuestros días². Esta creciente sofisticación de las estrategias de fraude dificulta la lucha contra el mismo, y exige el diseño de nuevas medidas anti-elusión. Así parece haberse asumido en la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), cuya Exposición de Motivos anuncia una revisión en profundidad de las

1. RUIZ ALMENDRAL, V.; SEITZ, G.: «El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)». *RCEF*, núms. 257-258/2004; mismos autores: «Die neue spanische Umgehungsvorschrift des Artículo 15 Ley General Tributaria (LGT) –Ist der deutsche §42 AO als Vorbild geeignet?». *StuW*, núm. 4/2004; RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Interpretación, calificación, integración y medidas anti-elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 57/2005; CALDERÓN CARRERO, J. M.; RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Es compatible la norma española anti “Directive-Shopping” con el Derecho Comunitario? (A propósito de la Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2004)». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11/2005 (pgs. 35-66). RUIZ ALMENDRAL, V.: Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European GAARs?. *Intertax*, vol. 33, núm. 12/2005.
2. WHEATCROFT, G. S. A.: «The attitude of the legislature and the courts to tax avoidance». *The Modern Law Review*, vol. 18, núm. 3, may/1955, pg. 210. NEVERMANN, K.: *Justiz und Steuerumgehung (Ein kritischer Vergleich der Haltung der Dritten Gewalt zu kreativer steuerlicher Gestaltung in Großbritannien und Deutschland)*. Berlín: Duncker & Humblot, 1994, pgs. 54 a 56, con mayores referencias.

normas anti-abuso, consistente sobre todo en la inclusión de una nueva norma general contra el fraude a la ley, la «norma de conflicto», que «pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria». Tan sólo dos años más tarde, el primer borrador del *Plan de Prevención del fraude fiscal*, se refiere a estas maniobras, que denomina genéricamente «de ingeniería fiscal» como uno de los supuestos más complejos de solucionar en la práctica³.

La historia del surgimiento del fraude sofisticado explica también que el estudio de este conjunto de problemas sea relativamente reciente en España, cuyo desarrollo en materia tributaria, como en otras, es sustancialmente posterior al del resto de países de nuestro actual entorno económico. De ahí que no sea hasta la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT/1963, en adelante) cuando se establezcan en nuestro ordenamiento jurídico-tributario una serie de preceptos que aborden los problemas de la interpretación, calificación, analogía y fraude de ley⁴, estableciendo además una vinculación implícita entre todos ellos que pervive en la actual LGT. Como había sucedido años antes en otros países de nuestro entorno, el paulatino desarrollo de la actividad económica, y el paralelo incremento de la complejidad técnica del sistema tributario, junto con la mayor presión fiscal, cuyo origen más próximo se encuentra en las reformas que se iniciaron con Ley 50/1977, de medidas Urgentes de Reforma Fiscal, propiciaron en España la aparición de complejas operaciones cuya finalidad era la reducción de la carga tributaria⁵.

La reacción de la Administración tributaria ante dichos fenómenos, y muy especialmente el modo en que hizo uso de los diferentes instrumentos que ponía a su disposición la LGT de 1963, alimentó pronto el debate en torno a las citadas normas anti-abuso, y en concreto a la interpretación de la norma de calificación y

3. «Plan de Prevención del Fraude Fiscal», pg. 31 (disponible en www.aeat.es, con acceso el 15 de mayo de 2006).
4. Tales preceptos recibieron una extensa atención doctrinal, sobre todo en un primer momento. Véase, *inter alia*: MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: «La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria». *RDFyHP*, núm. 54/1964, pgs. 343 y ss.; MARTÍN QUERALT, J.: «Estudio introductorio» a la traducción española de VANONI, E. *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*. Madrid: IEF, 1973, pgs. 27 y ss. De manera monográfica, en relación con el fraude a la ley tributaria, deben mencionarse los siguientes trabajos: PALAO TABOADA, C.: «El fraude a la ley en Derecho tributario». *RDFyHP*, núm. 63/1966, pgs. 677 y ss.; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La evasión legal impositiva: concepto y problemas», en: Madrid: *Memoria de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, 1970, pgs. 351 y ss.; ARIAS CAÑETE, M.: «Fraude de ley y economía de opción»: AA VV: *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, Madrid: IEF, 1979, pgs. 503 y ss.; NAVAS VÁZQUEZ, R.: «La calificación del hecho imponible según el artículo 25 de la Ley General Tributaria», *CT*, núm. 50/1984, pgs. 103 ss.; y COMBARROS VILLANUEVA, V. E.: «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (Algunas reflexiones a propósito del concepto de "propiedad económica" en el Impuesto sobre el Patrimonio)». *REDF*, núm. 44/1984, pgs. 485 y ss. Véase una recapitulación de estas teorías en: RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Interpretación, calificación, integración y medidas anti-elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», cit. pgs. 15 y ss.
5. Por ejemplo, las «operaciones de seguro con póliza de prima única»; al respecto véase: ÁLVAREZ BARBEITO, P.: *Los rendimientos del capital en el IRPF*. Barcelona: Cedecs, 1999, pgs. 123 y ss.

la norma anti-fraude⁶. Las críticas entonces formuladas, especialmente a la denominada «norma de calificación», se encuentran en el origen de su reforma por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que entre otros aspectos, supuso la derogación de la entonces denominada «calificación económica»⁷, además de modificar sustancialmente el régimen sancionador en materia tributaria. En todo caso, tales novedades no bastaron para solucionar los problemas de elusión fiscal, que continuarían generando polémicas, fundamentalmente debidas a las dificultades para la aplicación de las reglas contra el fraude a la ley tributaria, la determinación de la naturaleza –analógica o no– de la solución legalmente prevista ante tales comportamientos y la confusión práctica entre esta figura y la simulación.

En todo caso, los términos de esta polémica se encuentran también en muchos Estados de nuestro entorno, como tendremos ocasión de demostrar, lo que hace de esta materia un ámbito jurídico especialmente *comparable* en relación con otros ordenamientos que comparten elementos con nuestra actual cultura jurídica. Nótese además que el problema de fondo ha permanecido invariable. En un artículo escrito en 1937, el profesor y ayudante del Fiscal General del Estado en EE UU, Lucius A. Buck, denunciaba la confusión existente en esta materia, procedente en su opinión, de que el problema no había sido adecuadamente comprendido, ni por ello mismo resuelto⁸. En buena medida, ello se ha debido a que la interpretación jurídica y su aplicación específica a las normas tributarias no ha evolucionado ni se ha desarrollado en paralelo con esas mismas normas, cuyo carácter reglamentista parece querer dejar poco espacio a la interpretación de los conceptos en ellas contenidos. Al igual que ha sucedido en otros Estados de nuestro entorno, el insuficiente desarrollo del estudio dogmático del fraude a la ley tributaria en España seguramente ha impedido que se desterraran una serie de prejuicios metodológicos en sede jurisdiccional, donde en relación con el fraude aún es posible encontrar ciertos reflejos de posturas como la incorporada al brocardo «*in dubio contra fiscum*», o a las doctrinas que predicán el carácter restrictivo de los derechos individuales de las normas tributarias. Tales posturas cierran el paso a los criterios teleológicos de interpretación, prevalentes en las modernas corrientes metodológicas y que se relacionan con las diversas formas de la interpretación económica, correctamente entendida, impidiendo en ocasiones una correcta calificación de los hechos o negocios objeto de imposición, en definitiva, una adecuada interpretación de las normas tributarias.

6. Véase mayores referencias de este debate en: FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura». *QF*, núm. 18/1995. Igualmente, en: RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Interpretación, calificación, integración y medidas anti-elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», cit. pgs. 20 y ss.
7. Para el análisis de la tramitación y las causas que motivaron dicha reforma: PRATS MÁÑEZ, F.: «Las medidas generales anti abuso en la Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria: simulación y fraude de ley». *Cuadernos de formación de la Inspección de los tributos*, núm. 33/1995.
8. BUCK, L. A.: «Income tax evasion and avoidance: some general considerations». *Georgetown Law Journal*, vol. 25/1937, pg. 863.

La última reforma de la LGT/2003, supuso también un resurgimiento del debate en torno al fraude a la ley tributaria, si bien éste se centró en si era necesario establecer una norma general anti-elusión, así como si era posible la imposición de sanciones⁹. Finalmente, y aunque no se han modificado en términos sustanciales las reglas de calificación, interpretación y simulación, se ha reformado la dicción de la norma general anti-abuso, que como se demostrará a lo largo de este estudio, tiene una clara inspiración en otras normas y experiencias comparadas. Al mismo tiempo, hay crecientes similitudes entre las doctrinas anti-fraude desarrolladas por los países de tradición continental, y por los de *common law*¹⁰. Se está produciendo una cierta «difuminación» de las tradicionales diferencias entre el derecho continental –norma general anti-abuso– y el common law-interpretación judicial, pues en el primero cobra creciente importancia dicha interpretación, y en el segundo hay algunos intentos relevantes de codificación, que en buena medida surgen como respuesta a la crisis de algunas interpretaciones jurisprudenciales. Así por ejemplo, y al igual que sucede en EE UU, en el Reino Unido la materia tributaria esta altamente reglamentada. No hay, en términos estrictos, un «*common law tax*». Esto es importante, en tanto que ayuda a comprender que en estos Estados se planteen problemas muy similares a los continentales en relación con la formulación, y aplicación, de la norma de fraude de ley o de las doctrinas anti-abuso. Y es esencial a la hora de analizar el concepto de fraude existente en el ámbito comunitario.

Este trabajo pretende responder a tres preguntas fundamentales en relación con el fraude a la ley en materia tributaria: en primer lugar, cuál es la relación existente entre las técnicas de interpretación de las normas tributarias y el fraude a la ley. A esta pregunta se dedica el primer capítulo de la obra. Para ello, se analizan y comparan las diferentes teorías de la interpretación en nuestra materia, para ponerlas en relación con los mecanismos empleados para atajar distintas modalidades de elusión tributaria. La conclusión es acotar y delimitar un concepto de fraude a la ley tributaria. En este sentido, el armazón lógico-conceptual construido, fundamentalmente durante el siglo XX, por la doctrina alemana, resulta de la mayor utilidad para abordar los problemas relativos al fraude. La dogmática jurídica representa en el fraude un papel esencial, pues muchos de los estudios acerca del fraude a la ley tributaria terminan desembocando en cuestiones de alcance más general, como son la propia construcción de las normas tributarias, y los problemas que plantea su interpretación.

La segunda pregunta pivota en torno a la actual «*norma de conflicto*» contenida en el artículo 15 de la LGT. Uno de sus elementos centrales es precisamente la

9. Para comprobarlo véase los informes: AA VV: *Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria* (Nombrada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000), 2001; *Comisión para el estudio del borrador de anteproyecto de la nueva LGT*, 2003, pgs. 16 y ss. Véase: PALAO TABOADA, C.: «Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal». *Mimeo* [de próxima publicación en Madrid: IEF, citado con permiso del autor], 2006, pgs. 4 y ss.

10. Según ha sido puesto de manifiesto con frecuencia; ZIMMER, F.: «General Report», en IFA: *Form and Substance in tax law. Cahiers de Droit Fiscal International*. Oslo Congress. La Haya: Kluwer, 2002, pg. 62.

introducción del análisis de los motivos (económicos o de otra clase) válidos en relación con el fraude. En definitiva, algo conceptualmente muy cercano al *business purpose test* que, por otro lado, ya venía siendo incluido en algunas normas específicas anti-abuso de nuestro Ordenamiento (en particular, en el Impuesto sobre Sociedades), en buena medida por la influencia creciente del Derecho tributario internacional. En este sentido, debe tenerse en cuenta que el actual panorama de globalización, o creciente internacionalización de la actividad económica, ha modificado sustancialmente tanto el alcance del problema como su análisis y su comprensión¹¹. En todo caso, la citada modalidad de *test* plantea sin embargo una serie de problemas nuevos que no han recibido suficiente atención entre nosotros. Buena parte de ellos están conduciendo a que, desde la propia doctrina anglosajona se esté poniendo en entredicho su efectividad. Nuestro objetivo es analizar dichas limitaciones y extraer las oportunas conclusiones en relación con la norma española. A ello se dedica el segundo capítulo.

Finalmente, la tercera pregunta toma como punto de partida los límites intrínsecos al *test* de motivos económicos válidos, con el objeto de examinar su compatibilidad con el ámbito jurídico-comunitario, y muy especialmente con la más reciente jurisprudencia en materia de fraude y figuras similares. Buena parte del tercer capítulo es fruto de la reelaboración, y sustancial ampliación, a que he sometido mi artículo publicado en la revista *Intertax* (2005). Dicha reelaboración ha sido posible gracias, por un lado, a la estancia de investigación que realicé en julio de 2005 en el *International Bureau for Fiscal Documentation*, y por otro, de manera especialmente reelevante, a los numerosos comentarios y críticas que el Profesor de La Coruña José Manuel Calderón Carrero formuló a la primera versión del citado artículo. Dada su extensión, la mayoría no pudieron ser incorporados a aquel artículo, aunque en todo caso contribuyeron igualmente a su mejora.

Llegado este punto, resta sólo dejar constancia del apoyo recibido en el curso de mi investigación. Por un lado, las becas concedidas por el *Deutsche Akademischer Austauschdienst*, *La Caixa*, la Comisión Europea (programa *Jean Monnet*), y el Programa de Ayudas a la movilidad de jóvenes doctores de mi Universidad han contribuido a financiar fructíferas estancias de investigación en la *Westfälische Wilhelms Universität zu Münster* (Münster, Alemania, 2003-2004), en la *Université de Montréal* (Montréal, Canadá, 2004) y en el *International Bureau for Fiscal Documentation* (Ámsterdam, Holanda, 2005), que me han dado la oportunidad de conocer en profundidad otros ordenamientos jurídicos, cuya contribución al análisis que aquí se realiza corresponde juzgar al lector.

Por otro lado, en un plano estrictamente personal, debo agradecer en primer lugar, al citado profesor, y amigo, José Calderón, que tuvo la paciencia de leer varios borradores de algunas de mis publicaciones en materia de fraude, realizando

11. AVI-YONAH, R.: «Globalisation, tax competition, and the fiscal crisis of the Welfare State». *Harvard Law Review*, vol. 113, núm. 7/2000, pgs. 1575 y ss.; CAAMAÑO ANIDO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?», *REDF*, núm. 114/2002, pgs. 245 y ss.

siempre críticas atinadas que han contribuido a mejorar este original, pero sobre todo me han ayudado a comprender mejor buena parte de los problemas que aquí se tratan. Su dedicación científica, su generosidad, y sobre todo, su amistad incondicional son acreedores de mi más sincero agradecimiento. Es obligado mostrar también mi gratitud a mis compañeros de Área, los profesores Andrés Báez Moreno y Hugo López López, que han contribuido a la mejora de este trabajo con valiosos comentarios que, también en los casos en que éstos no se han tenido en cuenta porque nuestras posturas estaban enfrentadas, han generado un saludable debate intelectual.

De la misma manera, quiero dar las gracias a mi maestro, el profesor Juan Zornoza Pérez, cuyo apoyo e interés en la publicación de este trabajo, al igual que el que me viene prestando desde que en 1997 decidí incorporarme al Área de conocimiento que él dirige, constituyen un valioso incentivo para continuar mi dedicación a la vida académica.

Finalmente, me gustaría dejar constancia de un agradecimiento muy especial a mi pareja (también profesor y colega de la Universidad Carlos III), David Ramos Muñoz. Sin su apoyo constante durante muchos meses difíciles, este trabajo sencillamente nunca se habría finalizado. Por otro lado, su impresionante conocimiento de las distintas ramas del Derecho, su inteligencia y su intuición, han contribuido de forma sustancial a la mejora del original. A él está dedicado este libro, aunque sin duda habría merecido algo mejor.